

- 05.12.18

Valutazione anti-abuso scissione parziale asimmetrica di società semplice. La risposta a interpello n. 91/2018 dell' Agenzia delle Entrate

Agenzia delle Entrate

Risposta n. 91

Roma, 4 dicembre 2018

OGGETTO: Valutazione anti-abuso scissione parziale asimmetrica di società semplice.

Articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA Società Semplice chiede di conoscere il parere della scrivente in ordine ad una operazione di scissione parziale asimmetrica, finalizzata alla creazione di due società semplici, di proprietà di due diversi nuclei familiari, che si divideranno il patrimonio immobiliare.

La compagine sociale di ALFA è composta da cinque soci persone fisiche, ognuno dei quali ha una quota di partecipazione pari al 20% del capitale sociale.

ALFA rappresenta di essere proprietaria di diverse unità immobiliari, di civile abitazione e commerciali, alcune locate ed altre libere e di avere come oggetto esclusivo la gestione degli immobili di proprietà sociale al fine di ripartire l'utile tra i soci.

Nel 2016, ALFA ha provveduto alla trasformazione agevolata da società a responsabilità limitata a società semplice, trasformazione prevista dall'articolo 1, commi 115-120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.

Dall'istanza e dalla documentazione prodotta a seguito di richiesta di integrazione della scrivente emerge che è intenzione dei soci procedere alla scissione della società in quanto vi sono posizioni diverse nella compagine sociale sulla modalità di gestione del patrimonio sociale, in particolare sulla manutenzione e sull'allocazione degli immobili. I cinque attuali soci rappresentano due diverse compagini familiari ed è stata valutata la possibilità di procedere ad una scissione parziale asimmetrica, creando una nuova società semplice, per poter rendere le due compagini familiari proprietarie di due distinte società semplici e migliorare la gestione del patrimonio sociale.

Inoltre, secondo l'istante la forma della società semplice risponde pienamente all'interesse di gestire in comunione il patrimonio sociale e la suddivisione in due unità ridotte migliora ulteriormente la possibilità di gestione dei due singoli compendi immobiliari.

I soci intendono, pertanto, dare luogo ad un'operazione di scissione parziale asimmetrica in cui le quote della società beneficiaria, da costituire ex novo in forma di società semplice, saranno attribuite esclusivamente a due soci componenti un gruppo familiare, mentre agli altri tre soci, componenti un altro gruppo familiare, saranno attribuite tutte le quote della società scissa.

L'operazione viene meglio descritta nella bozza di progetto di scissione ex articolo 2506 c.c..

Nell'istanza viene precisato altresì che “... *l'assegnazione delle partecipazioni sarà effettuata secondo un rapporto di cambio congruo, non provocando un arricchimento o un impoverimento di alcuni soci; non si verificherà, pertanto, alcun trasferimento di ricchezza tra i soci interessati*”.

Tuttavia, al riguardo, l'istante chiarisce che nell'operazione di scissione sono previsti dei ristori tra i soci, non evidenziati nell'istanza di interpello originaria, per un importo di euro 13.500 circa e che tali ristori verranno puntualmente tassati in capo ai soci percettori, secondo quanto previsto dalla normativa vigente per tempo.

Nell'allegato n. 5 della nota di risposta è stato riportato l'elenco degli immobili di proprietà della società con i relativi valori economici, ripresi dall'ultima perizia di stima effettuata sul patrimonio immobiliare *de qua*, risalente al 2013.

Nel medesimo allegato, nonché nella bozza del progetto della scissione, viene riportata anche la suddivisione dettagliata degli immobili tra le due compagini societarie, oltre a due prospetti in cui viene indicato analiticamente il Patrimonio Netto di entrambe le società post-scissione.

La scissione in esame prevede un criterio di assegnazione delle quote non proporzionale, quindi, il valore complessivo delle quote della società scindenda, detenuto da ciascun socio e determinato a valori correnti di concambio, verrà distribuito in modo diverso tra le due società post scissione, ma nel rispetto del valore economico della quota detenuta nella scissa ante scissione da ciascun socio. A due dei cinque soci verranno assegnate integralmente le quote della società beneficiaria ripartite al 50% cadauno, mentre gli altri tre soci aumenteranno la loro quota di partecipazione nella società scindenda passando

dall'attuale 20% di proprietà del capitale sociale al 33,33%.

Con riferimento al rapporto di concambio delle partecipazioni e alla ripartizione del costo fiscale delle partecipazioni, dalla bozza del progetto di scissione emerge che l'operazione di scissione prospettata determina un differenziale tra il valore delle partecipazioni possedute dai soci ante e post scissione e, quindi, la necessità di prevedere un ristoro di complessivi euro 13.500 a favore dei due soci della beneficiaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Dall'istanza e dalla bozza del progetto di scissione emerge che i soci intendono procedere alla scissione in quanto vi sono posizioni diverse nella compagine sociale sulla modalità di gestione del patrimonio. In particolare, i cinque soci attuali rappresentano due nuclei familiari distinti con punti di vista diversi circa la manutenzione e l'allocazione del patrimonio immobiliare, e, quindi, la ragione fondante dell'operazione *de qua* è quella di consentire una migliore gestione del patrimonio sociale, rendendo ognuna delle due compagini familiari proprietaria di una distinta società.

I soci delle società partecipanti all'operazione di scissione chiariscono che attualmente non vi è alcuna intenzione di cedere le quote sociali né della società scissa, né della beneficiaria, ma di continuare a gestire in modo condiviso il patrimonio sociale. Gli stessi precisano, altresì, che la gestione condivisa del patrimonio sociale è finalizzata alla gestione degli immobili di proprietà al fine di ripartirne gli utili tra i soci, non vi è intenzione di cedere o acquistare immobili nel medio periodo, salvo valutare e cogliere le eventuali opportunità che dovessero presentarsi in futuro.

Secondo la società istante l'operazione descritta non risulta abusiva, ai fini dell'imposizione diretta ed indiretta, ai sensi dell'art. 10 bis della legge n. 212/2000 poiché:

1. *“non è finalizzata alla realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;*
2. *presta formale osservanza alle norme fiscali;*
3. *non è priva di sostanza economica, atteso che consente la divisione della società tra due gruppi familiari;*
4. *non comporta la violazione di alcuna disposizione di legge, né di obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario.”*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni che si andranno ad esporre, si ritiene che l'operazione di scissione parziale non proporzionale in esame non costituisca un'operazione abusiva ai sensi dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, non consentendo la realizzazione di alcun vantaggio fiscale indebito.

Si rappresenta preliminarmente che, per richiedere il parere dell'Agenzia in ordine alla abusività di una determinata operazione o fattispecie, le istanze di interpello, come specificato con la circolare n. 9/E del 1 aprile 2016, debbono, tra l'altro, indicare:

5. il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo;
6. le puntuali norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione rappresentata.

In relazione al comparto delle **imposte dirette**, per il quale l'istante ha chiesto il parere della scrivente Agenzia, si osserva quanto segue.

Nella fattispecie oggetto dell'esame anti-abuso, l'operazione comporta l'assegnazione di una parte del patrimonio immobiliare della società semplice scissa a favore di una beneficiaria società semplice di nuova costituzione, partecipata da due soci costituenti un unico gruppo

familiare. Alla società scissa, partecipata dagli altri tre soci costituenti un altro gruppo familiare, rimarrà il patrimonio immobiliare non assegnato alla beneficiaria.

Sulla base delle dichiarazioni e delle affermazioni dell'istante, nonché, dell'analisi del contenuto dell'istanza di interpello e della relativa documentazione integrativa, sinteticamente riportate nell'esposizione del quesito, si ritiene che l'operazione di scissione non proporzionale che si intende attuare, per superare le divergenze tra le diverse strategie economiche volute dai soci appartenenti alle distinte compagini familiari, non comporti il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la *ratio* di disposizioni tributarie o con i principi dell'ordinamento tributario. La scissione in esame appare, infatti, un'operazione fisiologica per consentire ai due distinti gruppi familiari di proseguire l'attività di gestione degli immobili secondo i rispettivi punti di vista.

Ciò posto, si osserva che la società semplice costituisce la forma più elementare di società atta a svolgere l'esercizio di attività economiche lucrative non commerciali ex articolo 2249 del codice civile. La richiamata forma societaria è idonea a svolgere solo attività diverse da quelle commerciali di cui all'articolo 2195 del codice civile e, pertanto, non è atta a conseguire reddito di impresa che, ai sensi dell'articolo 55 del Tuir, è riferibile al reddito derivante dall'esercizio di imprese commerciali, ossia dall'esercizio per professione abituale ancorché non esclusiva, proprio delle attività indicate nell'art. 2195 del codice civile, precluse alle società semplici.

Ciò posto, la scrivente evidenzia che con la riforma del diritto societario, il legislatore ha ampliato la platea dei soggetti a cui si applicano le disposizioni di cui all'articolo 2502 - bis c.c. in tema di fusioni, includendo anche le società semplici. In particolare, l'art. 2502-bis c.c., nel disciplinare il procedimento di fusione, richiama espressamente il capo II relativo alle società semplici (a differenza del previgente testo normativo che faceva riferimento solo alle società previste nei capi III e IV, titolo V, libro V), riconoscendo, quindi, la possibilità di applicare la richiamata disciplina anche alle operazioni straordinarie di fusione tra società non aventi oggetto commerciale. La citata modifica normativa riconosce, pertanto, sotto il profilo civilistico, la fusione (quale fenomeno giuridico aggregativo) della società semplice in altre società semplici (o anche in società di forma commerciale), senza differenze rispetto agli altri tipi societari. La medesima modifica normativa torna, inoltre, applicabile anche alle operazioni di scissione (quali fenomeni giuridici disgregativi) per effetto del richiamo operato dall'articolo 2506-ter, comma 5, alle disposizioni di cui all'articolo 2502-bis c.c., in tema di deposito della decisione di fusione (e pertanto anche di scissione) per l'iscrizione nel registro delle imprese anche delle società semplici.

L'operazione di scissione societaria, sotto il profilo fiscale, è disciplinata dall'art. 173, comma 1, del Tuir secondo cui *"la scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione non dà luogo a realizzo né a distribuzione di plusvalenze e minusvalenze dei beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento"*. Il successivo art. 174 del Tuir stabilisce che: *"le disposizioni degli articoli 172 e 173 valgono, in quanto applicabili, anche nei casi di fusione e scissione di enti diversi dalle società"*.

Tuttavia, così come chiarito con la risoluzione 9 aprile 2009, n. 102/E *"la disciplina delle operazioni straordinarie contenuta nel Tuir è basata sul presupposto che le società o gli enti interessati dall'operazione producano reddito d'impresa derivante dall'esercizio di imprese commerciali, disciplinato dal capo VI del titolo I del Tuir per le società personali commerciali e dalle disposizioni del titolo II per le società e gli enti soggetti ad Ires. In altre parole, il*

principio di neutralità delle fusioni, in base al quale il passaggio dei beni dalle società o dagli enti preesistenti al soggetto risultante dalla suddetta operazione non dà luogo a fenomeni realizzativi, implica un sistema di rilevazione dei valori che è tipico della tassazione dell'imponibile fiscale in base al bilancio e che è proprio delle società che svolgono attività commerciale".

Tale ultima circostanza, per le argomentazioni rappresentate in premessa in merito all'inidoneità della società semplice a produrre reddito d'impresa, non è riscontrabile nel caso *de quo* relativo ad un'ipotesi di scissione parziale non proporzionale di società semplice in favore di una società semplice neocostituita.

Ne consegue che all'operazione rappresentata non tornano pertanto applicabili le disposizioni di cui all'art. 173 del Tuir, in tema di neutralità fiscale delle operazioni di scissione.

Ciò posto, si osserva che, sotto il profilo fiscale, le società semplici soggiacciono alle medesime modalità di determinazione del reddito previste dal Tuir per le persone fisiche, ovvero, procedono alla somma dei redditi appartenenti a ciascuna categoria, ex art. 6 del Tuir, con esclusione di quelli assoggettati a ritenuta alla fonte o a imposta sostitutiva, al netto degli oneri deducibili. In altri termini, il reddito che non costituisce base imponibile per la persona fisica, ugualmente non concorre alla base imponibile della società semplice. Quest'ultima consegue, separatamente, diverse categorie di reddito che, a loro volta, determinano il reddito complessivo della società (art. 8 del Tuir) imputato per trasparenza ai propri soci; ciò in quanto i redditi prodotti dalle società di persone sono imputati ai soci proporzionalmente al valore dei rispettivi conferimenti nella società (art. 5 del Tuir). Il regime tributario della società semplice, sopra brevemente delineato, deve essere interpretato con riferimento alla fattispecie rappresentata - scissione parziale non proporzionale di una società semplice a favore di un'altra società semplice - che *de facto* determina il "trasferimento" di beni dalla società scissa alla società beneficiaria.

Tuttavia, tale ultima circostanza appare, sotto il profilo fiscale, irrilevante perché la stessa non è riconducibile nell'ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 67 del TUIR, rubricato "redditi diversi", che individua compiutamente le operazioni dei soggetti passivi "persone fisiche" (articolo che si rende applicabile anche nei confronti degli atti della società semplice, come soggetto passivo d'imposta). Più in particolare, il richiamato "trasferimento" di beni dalla società scissa alle società beneficiarie, se da un lato rappresenta un'operazione di scissione lecita e disciplinata dal codice civile, dall'altro non trova compiuta e corrispondente disciplina nelle disposizioni di carattere fiscale riferibili alle società semplici. Ne consegue l'irrilevanza dell'operazione sotto tale ultimo profilo.

In relazione al concambio, in capo ai soci, delle partecipazioni originarie nella società semplice con le partecipazioni nella beneficiaria, si ritiene che, nel caso in cui siano previsti ristori, in denaro o in natura (tra i soci concambianti), agli stessi si debba attribuire rilevanza impositiva, come rilevato dall'istante.

Corre l'obbligo di precisare, anche al fine di evitare fenomeni di salto d'imposta, che la società beneficiaria assumerà, quale valore fiscale dell'asset ricevuto in sede di scissione, il valore fiscalmente riconosciuto che lo stesso aveva in capo alla scindenda ante scissione; del pari, ogni socio della società beneficiaria assumerà quale valore fiscale della partecipazione concambiata il valore fiscalmente riconosciuto della quota, da esso detenuta, prima della scissione.

Resta fermo che l'operazione di scissione dovrà essere effettuata nel rispetto delle prescrizioni normative sopra delineate.

Per quanto attiene all'**imposta di registro**, si è dell'avviso che l'operazione di scissione asimmetrica così come configurata non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale "indebito" per le medesime considerazioni sopra esposte in merito alla necessità di consentire ai due distinti gruppi familiari di proseguire l'attività di gestione degli immobili secondo i rispettivi punti di vista.

Resta inteso che le operazioni di scissione societaria, così come quella oggetto di esame, sono assoggettate a registrazione, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera *b*), della tariffa, parte prima, allegata al TUR di cui al d.P.R. n. 131 del 1986, con applicazione dell'imposta nella misura fissa di euro 200.

Per quanto attiene alle **imposte ipotecaria e catastale**, si ritengono applicabili l'articolo 4 della Tariffa allegata al TUIC e l'articolo 10, comma 2, dello stesso TUIC, in base ai quali sono soggetti ad imposta nella misura fissa di 200 euro "*gli atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo*"

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto e prescinde dalla correttezza delle valutazioni e/o quantificazioni contabili e fiscali operate in sede e per effetto dell'operazione straordinaria rappresentata in istanza, suscettibili di essere verificate nelle competenti sedi accertative. Il medesimo parere esula da ogni valutazione in merito alla richiamata operazione di trasformazione, posta in essere dalla società istante.

Si ribadisce, altresì, che resta impregiudicato, ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario delle operazioni descritto in interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante, possa condurre ad identificare un diverso censurabile disegno abusivo.